
Datum: 02.04.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 5994/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0402.2K5994.01.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Beklagte verpflichtet ist, der Klägerin Kapitalertragsteuer, die auf die Vergütung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrages gemäß § 52 des Körperschaftsteuergesetzes a.- F. - KStG - für das Jahr 1990 einbehalten wurde, zu erstatten. 2

Die Klägerin, eine Aktiengesellschaft nach Schweizer Recht mit Sitz in der Schweiz, war 1990 zu 99,17 Prozent an der A-GmbH - GmbH - in X beteiligt. 3

Im Rahmen einer von 1993 bis 1997 andauernden Betriebsprüfung bei der GmbH wurde eine verdeckte Gewinnausschüttung für das Jahr 1990 in Höhe von 2.373.814 DM an die Klägerin festgestellt. Für diese verdeckte Gewinnausschüttung galt Eigenkapital - EK 01 im Sinne des § 30 des KStG als ausgeschüttet, so dass bei der GmbH eine Körperschaftssteuererhöhung um 1.335.270 DM eintrat. Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf den auszugsweise vorliegenden Berichts des Finanzamts für Großbetriebsprüfung Xx vom 30. Januar 1998 und den Körperschaftsteuerbescheid 1990 vom 29. Juni 1998 Bezug genommen. 4

Im Dezember 1998 beantragte die Klägerin beim Beklagten die Vergütung des Körperschaftssteuererhöhungsbetrages gemäß § 52 KStG. 5

Mit Bescheid vom 25. Februar 1999 setzte der Beklagte den Körperschaftssteuervergütungsbetrag auf 1.335.270 DM fest. Von diesem Erstattungsbetrag zog er Kapitalertragsteuer i. H. v. 66.763,50 DM ab und zahlte den Restbetrag von 1.268.506,50 DM an die Klägerin aus. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid, der keine Rechtsbehelfsbelehrung enthielt, verwiesen. 6

Gegen den Bescheid wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 20. Januar 2000. Der Einspruch richtete sich formal gegen den Körperschaftsteuervergütungsbescheid, inhaltlich ausschließlich gegen die Festsetzung und den Einbehalt von Kapitalertragsteuer auf den Körperschaftsteuervergütungsbetrag.	7
Dabei ging die Klägerin davon aus, dass sie grundsätzlich nach § 49 Abs. 1 Nr. 5b des Einkommensteuergesetzes - EStG - i. V. m. § 2 Nr. 1 KStG hinsichtlich des Vergütungsbetrages beschränkt steuerpflichtig sei. Grundsätzlich sei der Beklagte daher nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i. V. m. § 45c EStG berechtigt und verpflichtet Kapitalertragsteuer einzubehalten.	8
Nach Überzeugung der Klägerin wird aber das deutsche Besteuerungsrecht durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl. II 1972 S. 1022), geändert durch Änderungsprotokoll vom 30. November 1978 (BGBl. II 1980 S. 751), Protokoll vom 17. Oktober 1989 (BGBl. II 1990 S. 766) - DBA Schweiz - ausgeschlossen.	9
Zwar dürfe nach Artikel 10 Abs. 2b DBA Schweiz auf Schachteldividenden eine 5-prozentige deutsche Kapitalertragsteuer einbehalten werden. Voraussetzung sei jedoch, dass es sich bei den Zahlungen um Dividenden im Sinne des DBA Schweiz handle. Dies sei bei den hier streitbefangenen Körperschaftsteuervergütungsbeträgen nicht der Fall. Wegen der Einzelheiten wird auf das Einspruchsschreiben vom 19. Januar 2000 Bezug genommen.	10
Nachdem die Klägerin den ursprünglichen Antrag auf Körperschaftsteuervergütung im August 2001 hinsichtlich des Antrages auf die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuern ergänzt hatte, wies der Beklagte den Einspruch gegen den Bescheid vom 25.02.1999 über die Vergütung von Körperschaftsteuer mit Einspruchsentscheidung vom 11. September 2001 als unbegründet zurück. In der Einspruchsentscheidung vertrat er die Auffassung, dass die vergütete Körperschaftsteuer einen zusätzlichen Ertrag aus der Beteiligung darstelle und dementsprechend die für die Dividendenausschüttungen selbst geltende Behandlung teile. Die Körperschaftsteuervergütung sei Dividende im Sinne des DBA Schweiz. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.	11
Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage.	12
Mit ihr verfolgt sie weiterhin das Ziel der Erstattung der einbehaltenen fünfprozentigen Kapitalertragsteuer i. H. v. 66.763 DM.	13
Die Klägerin vertritt weiterhin die Auffassung, dass die Vergütung der Körperschaftsteuer nicht zu den Dividendeneinkünften im Sinne des Artikel 10 des DBA Schweiz gehöre, sondern zu den anderen Einkünften im Sinne des Art. 21 DBA Schweiz. Das Besteuerungsrecht für die anderen Einkünfte im Sinne des Art. 21 DBA Schweiz stehe - dies sei unbestritten - ausschließlich der Schweiz zu.	14
Entgegen der Auffassung des Beklagten verweise Art. 10 Abs. 4 DBA Schweiz mit der darin enthaltenen Definition der Dividende nicht uneingeschränkt auf das Recht des Quellenstaates, hier das deutsche Recht. Vielmehr sei in Art. 10 Abs. 4 DBA Schweiz ausgeführt, dass die Annahme einer Dividende im Sinne des DBA voraussetze, dass die Einkünfte zum einen aus Gesellschaftsanteilen stammen und zum anderen nach dem Steuerrecht des Sitzstaates der ausschüttenden Gesellschaft den Einnahmen aus Aktien gleichgestellt sind.	15

Damit weiche der Begriff der Dividende im DBA Schweiz von dem Begriff Dividende in anderen DBA'en ab, in denen	16
sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind...	17
als Dividenden definiert würden.	18
Die Klägerin weist in diesem Zusammenhang weiter darauf hin, dass die Formulierung in Art. 10 Abs. 4 DBA Schweiz hinsichtlich des hier interessierenden Textteiles fast wörtlich mit Art. 10 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens - OECD-Musterabkommen - übereinstimme. Auch dort würden als Dividenden aus "sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttenden Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind, definiert.	19
Daraus leitet die Klägerin ab, dass nur solche Einnahmen als Dividenden im Sinne des DBA Schweiz qualifiziert werden könnten, die auf Grund eines Gesellschaftsanteils, das heißt auf Grund einer Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsvermögen einer Gesellschaft bei der Gesellschaft ab- und bei dem Gesellschafter zufließen.	20
Gemessen an diesen Kriterien sei die Körperschaftsteuervergütung keine Dividende im Sinne des Art. 10 Abs. 4 DBA Schweiz.	21
Mit der Zahlung der Körperschaftsteuer habe die GmbH eine eigene Steuerschuld beglichen. Der Abfluss der entsprechenden Mittel sei nicht als Beteiligungsertrag an einen Gesellschafter, sondern an den Fiskus erfolgt. Die Klägerin als Anteilseignerin habe auch keinen Anspruch aus ihrem Beteiligungsverhältnis gegenüber der GmbH gehabt. Vielmehr habe der Anspruch auf Vergütung der Körperschaftsteuer auf Grund des § 52 KStG unmittelbar gegenüber dem Fiskus bestanden. Er beruhe daher nicht auf dem Beteiligungsverhältnis, sondern auf einem steuerlichen Tatbestand.	22
Diese Auffassung stimme auch mit der Auffassung des Bundesgerichtshofs - BGH - im Urteil vom 30. Januar 1995 (II ZR 42/94, Deutsches Steuerrecht -DStR- 1995, 574) überein, in dem der BGH festgestellt habe, dass die ggf. zu erstattende Körperschaftsteuer kein Teil des von dem Anteilseigner zu beanspruchenden Bilanzgewinnes sei.	23
Die Auffassung der Klägerin stehe auch in Übereinstimmung mit differenzierteren Darstellungen in der Fachliteratur (Daragan in Internationales Steuerrecht - IStR - 1998, 730) und finde Unterstützung in der einschlägigen Kommentarliteratur, wo im Hinblick auf die unterschiedlichen Fassungen der Dividendenartikel in einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Auffassungen vertreten würden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründung vom 19.11.2001 verwiesen.	24
Die Klägerin beantragt,	25
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung und Änderung des Bescheides vom 25.2.1992 den Beklagten zu verpflichten, an die Klägerin 66.763 DM Kapitalertragsteuer zu erstatten.	26
Der Beklagte beantragt,	27
die Klage abzuweisen.	28
	29

Der Beklagte vertritt weiterhin die Auffassung, dass das DBA Schweiz der Einbehaltung einer Kapitalertragsteuer i. H. v. 5% des Körperschaftsteuervergütungsbetrages nicht entgegen stehe. Die Körperschaftsteuervergütung sei als zusätzlicher Beteiligungsertrag unter den Dividendenbegriff des Art. 10 Abs. 4 DBA Schweiz zu subsumieren.	
Der Beklagte geht wie die Klägerin davon aus, dass Art. 10 Abs. 4 DBA Schweiz im wesentlichen Art. 10 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens entspricht. Daraus ergebe sich, dass zur Dividenden-Definition auf das Recht des Quellenstaates, im Streitfall hier also auf Deutschland, abzustellen sei.	30
Nach deutschem Steuerrecht seien Körperschaftsteuervergütungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und Ausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) gleichzustellen und als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu qualifizieren.	31
Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen vom 13.02.2003 und vom 28.02.2003 auf mündliche Verhandlung verzichtet.	32
<u>Entscheidungsgründe:</u>	33
Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.	34
I. Insbesondere steht der Zulässigkeit der Klage nicht § 44 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO - entgegen, wonach in den Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, die Klage in der Regel nur zulässig ist, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist.	35
Ein derartiges Vorverfahren ist im Streitfall durchgeführt worden, auch wenn sowohl der Einspruch als auch die Einspruchsentscheidung den Bescheid über die Vergütung von Körperschaftsteuer vom 25. Februar 1999 und nicht - ausdrücklich - den Freistellungsbescheid als Streitgegenstand ausweisen.	36
Auch wenn der Einspruch formal gegen den Körperschaftsteuervergütungsbescheid vom 25. Februar 1999 gerichtet war, wandte sich die Klägerin im Einspruchsverfahren erkennbar gegen den mit dem Vergütungsbescheid verbundenen Bescheid über die Freistellung von Kapitalertragsteuern.	37
Das ergibt eine Auslegung des Einspruchsschreibens unter besonderer Berücksichtigung der unübersichtlichen Gestaltung des mit " Mitteilung über die Vergütung von Körperschaftsteuer und/oder über die Erstattung von Kapitalertragsteuer " überschriebenen Bescheides vom 25. Februar 1999.	38
Der Bescheid stellt eine Zusammenfassung dreier Handlungen bzw. Entscheidungen dar. Es handelt sich einerseits um die hier nicht streitbefangene Entscheidung über die Körperschaftsteuervergütung gemäß § 52 KStG und um die ebenfalls unstreitig rechtmäßige Einbehaltung der Kapitalertragsteuer gemäß §§ 43 Abs. 1 Nr. 6 in Verbindung mit 45c EStG und andererseits um die gleichzeitige Entscheidung über die teilweise Freistellung von Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 EStG in Verbindung mit dem DBA Schweiz.	39
Bei dieser Ausgangslage kommt den Ausführungen der Klägerin in der Begründung des Einspruchs, wonach sich der Einspruch gegen die Festsetzung und den Einbehalt von Kapitalertragsteuer richte, entscheidende Bedeutung zu. Die Bezeichnung des Bescheides über die Vergütung von Körperschaftsteuer als Gegenstand des Einspruchsverfahrens ist im Lichte dieser Begründung als Bezeichnung des (Sammel-) Bescheides, in dem sich auch der	40

angegriffenen Freistellungsbescheid befand, zu verstehen.

Im gleichen Sinne ist die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 11. September 2001 zu verstehen. Auch wenn der Beklagte im Entscheidungsausspruch den Einspruch gegen den Bescheid vom 25 Februar 1999 über die Vergütung von Körperschaftsteuer als unbegründet zurückwies, ergibt sich aus der Darstellung des Lebenssachverhaltes, der Rechtsansichten und der Entscheidungsbegründung, dass auch der Beklagte über den Bescheid über die Teil- oder Vollfreistellung gemäß § 50d EStG in Verbindung mit dem DBA Schweiz entschieden hat und entscheiden wollte. Auch die Klägerin hat die Entscheidung des Beklagten in diesem Sinne aufgefasst. 41

Die - von der Klägerin - erhobene Verpflichtungsklage ist auch bei (Teil-) Ablehnung von Freistellungen im Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 1 EStG die zutreffende Klageart (vgl. BFH-Beschluss vom 13. April 1994 I B 212/93 BFHE 174, 389, BStBl II 1994, 835). 42

II. Die Klage ist aber unbegründet. 43

Der angefochtene Bescheid vom 25. Februar 1999 bzgl. der Ablehnung des Erlasses des beantragten - weitergehenden - Freistellungsbescheides im Sinne des § 50d Abs. 1 EStG in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. September 2001 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). 44

In der Sache bleibt die Klage erfolglos, weil der Klägerin der streitbefangene Anspruch auf Freistellung gemäß § 50d Abs. 1 EStG vom vorgenommenen Kapitalertragssteuerabzug auf die Körperschaftsteuervergütung nur in dem Umfang zusteht, wie ihn der Beklagte im Rahmen des angefochtenen Bescheides gewährt hat. 45

Die vom Beklagten vorgenommene Teilfreistellung nach § 50d Abs. 1 EStG in Verbindung mit Art. 10 Abs. 2b DBA Schweiz bis auf einen Kapitalertragsteuerbetrag von 5% der Körperschaftsteuervergütung ist rechtmäßig. 46

Nach Art. 10 Abs. 2b des DBA Schweiz darf der Staat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, die Dividenden nach Maßgabe seines innerstaatlichen Rechtes besteuern. Die Steuer darf aber 5% des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen, wenn der Empfänger eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 20 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. 47

Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen des Art. 10 Abs. 2b des DBA Schweiz im Streitfall erfüllt sind. 48

Die GmbH ist unstreitig eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, an der die Klägerin mit mehr als 20 Prozent des Kapitals, nämlich 99, 17 Prozent, beteiligt ist. 49

Es handelt sich bei der Körperschaftsteuervergütung nach § 52 KStG auch um Dividenden im Sinne des Art. 10 DBA Schweiz in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989. Das ergibt sich aus einer Auslegung des Artikels 10 Abs. 4 des DBA Schweiz, in dem der Begriff der Dividende für die Anwendung des Abkommens definiert ist. 50

Dafür spricht zunächst der bei der vorrangigen autonomen Auslegung des Abkommens (vgl. dazu BFH-Urteil vom 8.7.1998, I R 57/97, BStBl 1998 II S. 672) heranzuziehende Wortlaut (vgl. dazu Vogel, DBA, Einleitung Rdnr. 69 ff.). 51

Nach Art. 10 Abs. 4 des DBA Schweiz bedeutet der in Art. 10 des DBA verwendete Ausdruck " Dividenden"

Einnahmen aus Aktien, Genussrechten (...), Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einnahmen, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einnahmen aus Aktien gleichgestellt sind,...

Aus dem Wortlaut des Definitionsartikels ergibt sich damit klar, dass diejenigen Einnahmen, die aus bestimmten Gesellschaftsanteilen - hier GmbH-Anteilen - stammen, Dividenden im Sinne des DBA sind. 54

Dabei kann das Wort " aus " den Ursprung bzw. den ursprünglichen Bereich oder auch den Grund oder die Ursache angeben (vgl. Duden, Das Bedeutungswörterbuch, 3. Aufl., 2002, Stichwort " aus ", Anmerkungen I. 1b und 3). In der einschlägigen Fachliteratur (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 10 OECD-Musterabkommen Rdnr. 92) wird " aus " im Sinn von wirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang verstanden. 55

Danach stellt sich die Körperschaftsteuervergütung als Dividende im Sinne des DBA dar, da sie ihren Ursprung in der Beteiligung der Klägerin an der inländischen GmbH hat, also aus der Beteiligung resultiert bzw. durch diese wirtschaftlich veranlasst ist (so auch die ganz überwiegende Auffassung in der Literatur, vgl. Seemann in Frotscher, EStG, § 36e Rdnr. 67, Lindberg in Blümich, EStG, § 43 Rdnr. 60; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rdnr. 16.340; . Tischbirek in Vogel, DBA, Art. 10 Abs. 3 Rdnr. 212). 56

Auch die zwischenzeitliche Vereinnahmung als Körperschaftsteuer ändert nichts daran, dass es sich um Einnahmen aus der Beteiligung an einer GmbH handelt. 57

Der Vergütungsanspruch beruht mittelbar auf einer Ausschüttung und lässt sich einer konkreten, ausschüttenden Gesellschaft - hier der GmbH - zuordnen. Es ist unstreitig, dass der Körperschaftsteuervergütungsanspruch von einer Ausschüttung der inländischen Gesellschaft - hier der GmbH - abhängig ist. Er ist auch einer konkreten Gesellschaft zuzuordnen, da nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 KStG Voraussetzung der Vergütung unter anderem ist, dass der Vergütungsgläubiger - hier die Klägerin - die ihm zu vergütende Körperschaftsteuer durch eine Bescheinigung im Sinne des § 44 KStG, also eine Steuerbescheinigung der ausschüttenden Körperschaft - hier der GmbH -, nachweist. 58

Aus dem weiteren Text des Doppelbesteuerungsabkommens ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Begriff " Einnahmen aus GmbH-Anteilen " im Sinne von Einnahmen " unmittelbar von der Gesellschaft " oder im Sinne von Einnahmen " auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage " zu verstehen wäre. 59

Hätten die Vertragsparteien nur Leistungen, die unmittelbar von der Gesellschaft an den Gesellschafter geleistet werden, als Dividenden definieren wollen, hätte dies seinen sprachlichen Niederschlag im DBA finden müssen. Dies ist nicht der Fall. 60

Auch für die Annahme, dass nur Zuflüsse auf gesellschaftsrechtlicher Basis als Dividenden definiert werden sollten, fehlen hinreichende Anhaltspunkte im Text des DBA. 61

Soweit die Klägerin gestützt auf die entsprechenden Ausführungen von Daragan (Vergütung der Körperschaftsteuer an Steuerausländer und Doppelbesteuerungsabkommen, in IStR 62

1998, 730) die Auffassung vertritt, dass Dividenden nur dann vorliegen könnten, wenn die Einkünfte ihren Rechtsgrund in dem Gesellschaftsverhältnis hätten, nimmt sie eine einschränkende Auslegung des Begriffs " Einnahmen/Einkünfte aus Aktien, GmbH-Anteilen etc. " vor, ohne dies zu begründen. Die von Daragan insoweit als Quellen zitierten Kommentare von Vogel und Debatin/Wassermeyer geben für eine dahingehende, einschränkende Auslegung nichts her. Tischbirek in Vogel (DBA, Art. 10 Rdnr. 185, 188) führt insoweit nur aus, dass Einkünfte " aus " einem Gesellschaftsanteil herrühren, wenn sie dem Bezieher aufgrund seiner Gesellschafterstellung zufließen. Aus dem Kontext der Kommentierung ergibt sich klar, dass es um die Abgrenzung von Dividenden und Zinsen einerseits und Dividenden und Veräußerungserlösen andererseits geht. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA (a.a.O.) führt aus, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Gesellschaftsanteil und Kapitalertrag bestehen muss. Für eine Auslegung des Wortes " aus " im Sinne von Rechtsgrund ergeben sich daher keine Anhaltspunkte.

Auch der unmittelbare Kontext ergibt keine Anhaltspunkte, die für eine einengende Interpretation des Begriffs "aus " sprechen würden. Insbesondere die weitgehende Dividendendefinition hinsichtlich der Einnahmen aus sonstigen Gesellschaftsrechten, die immer dann als Dividenden definiert werden, wenn sie nach dem Steuerrecht des Quellenstaates den Einnahmen aus Aktien gleichgestellt sind, spricht gegen eine einengende Auslegung bei den Einnahmen aus Aktien oder GmbH-Anteilen, auch wenn der Verweis auf das nationale Recht des Quellenstaates - entgegen der Auffassung des Beklagten - nach dem Wortlaut nicht für die Einnahmen aus GmbH-Anteilen gilt (vgl. Wassermeyer a. a. O.; Portner in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA, Art. 10 OECD-Musterabkommen Rdnr. 154).

63

2. Auch das dem DBA Schweiz zu Grunde liegende OECD Musterabkommens enthält keine Anhaltspunkte, die für eine einengende Auslegung der " Einnahmen/Einkünfte aus Aktien/GmbH-Anteilen " sprechen (vgl. allgemein zur Bedeutung des OECD Musterabkommens und Musterkommentars bei der Auslegung von DBA: Debatin, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, Der Betrieb - DB - Beilage Nr. 23/85). Der Wortlaut des dem Art. 10 Abs. 4 DBA Schweiz zu Grunde liegende Art. 10 Abs. 3 des OECD Musterabkommens enthält, da er in der entscheidende Passage dem DBA Schweiz wörtlich entspricht, ebenfalls keine Definition des Begriffs der " Einkünfte oder Einnahmen aus Aktien oder GmbH-Anteilen " (vgl. Vogel, DBA, Art. 10 Anm. 185, 186 m. w. N.).

64

Auch die Ausführungen im Musterkommentar führen nicht zu einer einengenden Auslegung. Zwar können trotz der begrifflichen Abweichungen, " Einkünfte aus Aktien " im OECD-Musterabkommen und " Einnahmen aus Aktien " im DBA Schweiz die allgemeinen Aussagen im Kommentar zum Musterabkommen bei der Feststellung des gewöhnlichen Ausdrucksinhaltes des DBA-Begriffs " aus " als wichtige Quelle herangezogen werden.

65

Entgegen der Auffassung der Klägerin, die sich insoweit auf die Ausführungen von Daragan stützt, enthält der Musterkommentar aber keine Anhaltspunkte, die für eine einengende Auslegung sprechen.

66

Aus Abschnitt 23 des Kommentars zum Musterabkommen ergibt sich zunächst, dass eine abschließende Definition der Dividende im OECD-Musterabkommen nicht gewollt war, weil im Hinblick auf die stark divergierenden Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten eine einheitliche Definition der " Dividende " nicht möglich erschien. Der Schlusssatz des Abschnitts 23, wonach die Vertragsstaaten bei den zweiseitigen Verhandlungen die Besonderheiten ihres innerstaatlichen Rechts berücksichtigen und in die Dividendendefinition auch andere Zahlungen von Gesellschaften einbeziehen können, die unter den Artikel fallen

67

sollen, macht weiterhin deutlich, dass nicht nur reguläre Gewinnausschüttungen der Dividendendefinition unterfallen können. Dabei ergibt sich aus Abschnitt 28 des Musterkommentars weiter, dass auch andere von der Gesellschaft gegebene Vorteile, wie Gratisaktien, Boni, Liquidationsgewinne und verdeckte Gewinnausschüttungen als Dividenden definiert werden können.

Weder die beispielhaft aufgeführten sonstigen Einkünfte aus Aktien/GmbH-Anteilen noch das Fehlen eines Hinweises auf Steuergutschriften oder -vergütungen lassen eine einengende Auslegung zu. 68

Die gegenteilige Auffassung von Daragan, IStR 1998, 730, 732, dass Abschnitt 28 des Musterkommentars zu Art. 10 OECD Musterabkommen klar zu erkennen gebe, dass dem Dividendenbegriff nur solche Vorteile unterfallen, die ihre Grundlage im Gesellschaftsrecht, nicht im Steuerrecht haben, vermag der Senat nicht zu teilen. Daragan liest insoweit etwas in Abschnitt 28 des Musterkommentars zu Art. 10 OECD-Musterabkommen hinein. 69

Das ergibt sich aus den Anmerkungen 40 bis 67 des Musterkommentars zu Art. 10 OECD-Musterabkommen. Dort ist nach Darstellung der verschiedenen Körperschaftsteuersysteme der Mitgliedstaaten in Anm. 63 klar ausgeführt, dass die Abkommensbestimmungen im Musterabkommen darauf zugeschnitten sind, dass der Staat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, ein so genanntes " klassisches " Körperschaftsteuersystem hat, also ein System, bei dem für ausgeschüttete Gewinne weder bei der Gesellschaft noch beim Aktionär eine Entlastung vorgesehen ist. Demgegenüber ist in Abschnitt 64 bis 66 des Musterkommentars zu Art. 10 des OECD-Musterabkommens klar ausgeführt, dass bei Körperschaftsteuersystemen mit gespaltenem Steuersatz und Anrechnung der Körperschaftsteuer beim Anteilseigner eine Lösung der jeweiligen Probleme in zweiseitigen Verhandlungen zu suchen ist. 70

In Anbetracht dieser klaren Aussagen des Musterkommentars kann Abschnitt 28 zu Art. 10 OECD Musterabkommen keine Aussage zur Auslegung eines Dividendenartikels im Hinblick auf Steueranrechnungen enthalten, da dies nicht Gegenstand der Kommentierung ist. 71

Es kann daher hier dahingestellt bleiben, ob - bei Annahme einer grundsätzlichen Bedeutung von Abschnitt 28 des Musterkommentars zu Art. 10 des OECD Musterabkommens - nicht ohnehin die Auffassung von Tischbirek überzeugender wäre (a. a. O. Rdnr. 186, 201, 212), dass sich aus Abschnitt 28 des Kommentars zum Musterabkommen ergebe, dass auch " andere geldwerte Vorteile " (als reguläre Ausschüttungen), also auch ein Anrechnungsbetrag in den Fällen, in denen Staaten eine Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer über die Grenze gewähren, oder die Körperschaftsteuervergütung nach § 52 KStG abkommensrechtlich als Dividenden zu qualifizieren seien, wenn der Quellenstaat sie als Dividenden besteuere. 72

3. Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt auch der Vergleich des hier einschlägigen Abkommenstextes mit den Texten anderer von Deutschland abgeschlossener DBA keinen Rückschluss in dem Sinne zu, dass Art. 10 Abs. 4 DBA Schweiz einengend dahingehend ausgelegt werden müsste, dass Steuergutschriften keine Einnahmen aus Aktien/GmbH-Anteilen darstellen. 73

Zwar enthalten z. B. Art. 10 Abs. 6 des DBA Italien oder Art. 10 Abs. 3 des DBA Kanada jeweils Formulierungen unter Buchstabe b, wonach als Dividenden " sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Gewinnausschüttungen auf Aktien steuerlich gleichgestellt sind ", gelten. Im DBA USA ist in 74

Art. 10 Abs. 4 geregelt, dass zu den Dividenden " aus sonstigen Rechten stammende andere Einkünfte, die nach dem Recht des Vertragsstaats, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind ", gehören.

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist aber aus derartigen Formulierungen nach Überzeugung des erkennenden Senats nicht zu schließen, dass damit das Erfordernis entfallen ist, dass die Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen stammen müssen und dies den Umkehrschluss für Doppelbesteuerungsabkommen, die wie das streitige DBA Schweiz der Formulierung in Art. 10 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens folgen, zulässt. 75

Eine derartige Interpretation lässt außer acht, dass alle angesprochenen DBA auf die " ausschüttende Gesellschaft " abstellen. Das kann nur so verstanden werden, dass auch bei den sonstigen Einkünften oder Einnahmen, die nach den zitierten DBA dem Dividendenbegriff unterfallen sollen, eine Ausschüttung und damit unmittelbar oder mittelbar eine Leistung aus dem Vermögen der Gesellschaft für die Annahme von Dividenden erforderlich ist. Damit ergibt sich aus Sicht des Senats kein wesentlicher Unterschied bei den Doppelbesteuerungsabkommen. Ein Umkehrschluss aus den anderen Formulierungen kann nicht gezogen werden. 76

4. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der in dem BFH-Urteil vom 13. November 2002 I R 67/01 (www.bundesfinanzhof.de, Veröffentlichung 12.03.03; jetzt in Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst - DStRE -2003, 450) unter II. 1. b) bb) ddd) dokumentierten Auffassung des Bundesfinanzministeriums - BMF - hinsichtlich der Auslegung des dem Art. 10 Abs. 4 DBA Schweiz ähnlichen Art. 10 Abs. 5 DBA Belgien. Das BMF hat ausweislich der veröffentlichten Entscheidungsgründe in dem Verfahren die Auffassung vertreten, dass das Körperschaftsteueranrechnungsguthaben keine Dividende im Sinne von Art. 10 DBA Belgien sei. Eine Begründung für diese Auffassung kann den veröffentlichten Entscheidungsgründen nicht entnommen werden. Der BFH ist im übrigen der Auffassung des BMF auch nicht gefolgt. 77

5. Aber selbst wenn man, entgegen der Auffassung des Senats, davon ausginge, dass das DBA Schweiz den Begriff der " Einnahmen aus Aktien/GmbH-Anteilen " nicht unmittelbar definiert und auch eine eindeutige Interpretation des Abkommens-textes mit Hilfe der allgemeinen Auslegungsregeln nicht möglich ist, würde sich das Ergebnis nicht ändern. 78

Dann wäre nach Art. 3 Abs. 2 des DBA Schweiz, wonach bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, der Begriff der Einnahmen aus GmbH-Anteilen nach deutschem Recht zu bestimmen. 79

Nach deutschem Recht handelt es sich bei der Körperschaftsteuervergütung um " mittelbare Einnahmen aus GmbH-Anteilen " , wirtschaftlich also um Dividenden. 80

Der Senat versteht dabei den Begriff der Einnahmen aus GmbH-Anteilen - wie bereits oben begründet - in dem Sinne, dass es sich um Leistungen handelt, die ihren Ursprung, ihre Ursache, ihren Grund oder ihre wirtschaftliche Veranlassung in der Gesellschaftsbeteiligung haben. 81

Diese Auslegung entspricht dem eindeutigen gesetzgeberischen Willen bei der Körperschaftsteuerreform 1977. 82

Die Körperschaftsteuerreform 1977 brachte einen grundlegenden Systemwechsel mit dem Übergang zum Vollarrechnungsverfahren. Aus der Gesetzgebungsbegründung (vgl. Bundestagsdrucksache 7/1470, zitiert nach Körperschaftsteuergesetz 1977, Materialien, Seite 14) ergibt sich dabei eindeutig, dass der Gesetzgeber die Steuergutschriften als Bestandteil der Dividende ansah. So heißt es in der allgemeinen Begründung des Gesetzes unter III. Das Anrechnungsverfahren, 1. Grundzüge:

Die Bruttodividende setzt sich beim Anrechnungsverfahren somit aus zwei Komponenten zusammen: aus der Bardividende, die das Unternehmen auszahlt, und aus einer Steuergutschrift in Höhe der anrechenbaren Körperschaftsteuer. Es versteht sich, dass die anrechenbare Körperschaftsteuer als Teil der Gesamtdividende zu den Einkünften des Anteilseigners rechnet und in die Bemessungsgrundlage für seine Steuerberechnung einzubeziehen ist. 84

Die Diktion der Gesetzesbegründung ist eindeutig. Im weiteren Verlauf der Gesetzgebungsbegründung, z. B. unter III.2.b) Ausgeschüttete Gewinne, wird mehrfach betont, dass die Dividende sich aus Bardividende und Steuergutschrift zusammensetze. Die Ausführungen gelten ebenso für die besondere Form der Steueranrechnung in Form der Körperschaftsteuervergütung (vgl. Gesetzesbegründung zu § 52 KStG, Materialien, Seite 143). 85

Mit seiner Auslegung befindet sich der erkennende Senat auch in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH und des BGH. BFH und BGH gehen in ihrer Rechtsprechung übereinstimmend davon aus, dass der Körperschaftsteueranrechnungsbetrag ein Vermögensvorteil ist, der dem Gesellschafter in anderer Form als die Bardividende infolge seiner Beteiligung zufließt und deshalb wirtschaftlich wie eine Dividende wirkt (BFH-Urteil vom 27.06.1990 I R 15/88, BStBl II 1991, 150; BGH-Urteil vom 28. Juni 1982 II ZR 69/81, Neue juristische Wochenschrift - NJW - 1983, 282). 86

Bei der Körperschaftsteuervergütung ergibt sich nichts abweichendes, da die Vergütung nach § 52 KStG ebenfalls nur die Entlastung von der Ausschüttungsbelastung herbeiführt. 87

Dieses Ergebnis wird trotz der formalen Differenzierung zwischen (Bar-) Dividende und Steuergutschrift durch das Einkommensteuergesetz bestätigt. 88

Seit der Körperschaftsteuerreform gehören zu den Kapitaleinkünften im Sinne des § 20 EStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder GmbH-Anteilen und nach § 20 Nr. 3 EStG die anzurechnende oder zu vergütende Körperschaftsteuer. Die anzurechnende - nicht vergütete - Körperschaftsteuer gilt dabei als mit der Bardividende bezogen § 20 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG). 89

Das Einkommensteuergesetz spiegelt damit aus Sicht des Senats die Idee des Gesetzgebers bei der Körperschaftsteuerreform 1977 wider, dass die Dividende aus zwei Komponenten, Bardividende und Anrechnungsbetrag, bestehe, die allerdings aus technischen Gründen des Anrechnungsverfahrens separat erfasst werden (vgl. dazu BFH-Urteil vom 26.06.1991 XI R 24/89, BStBl II 1991, 877). Das entspricht auch der überwiegenden Auffassung im Schrifttum (vgl. z. B. Stuhmann in Blümich, EStG, § 36 Rdnr. 28; Wrede in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 20 Rdnr. 350). 90

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 91

Der Senat lässt die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu, da die Auslegung des Dividendenartikels des DBA Schweiz und damit mittelbar des OECD Musterabkommens von grundsätzlicher Bedeutung ist.
